

ПРЕХВЪРЛЯНЕ НА ПРЕДПРИЯТИЕТО НА ЕДНОЛИЧНИЯ ТЪРГОВЕЦ ЧРЕЗ СДЕЛКА – ТЪРГОВСКОПРАВНИ И ДАНЪЧНОПРАВНИ АСПЕКТИ

Ас. Елена Николаева Александрова

e-mail: elalexandrova@uni-svishtov.bg

Катедра „ Правни науки“, факултет „ Производствен и търговски бизнес“
Стопанска академия „ Д. А. Ценов“

Резюме:

Настоящата научна разработка разглежда и анализира правната уредба на прехвърлянето на търговското предприятие на едноличния търговец чрез сделка. Разгледани са някои дискуссионни въпроси, свързани с прехвърлянето на публичноправните задължения при този вид сделки, както и с обема на отговорността на отчуждителя. Изследвано е данъчното облагане на сделките с предприятието на едноличния търговец, разгледани са и хипотезите, при които е възможно да възникне отклонение от данъчно облагане. Направени са предложения за промяна с цел усъвършенстване на нормативната уредба, касаеща облагането на доходите на едноличния търговец от прехвърляне на предприятието му.

Ключови думи: едноличен търговец, търговско предприятие, облагаем доход, прехвърляне на публичноправни задължения, отклонение от данъчно облагане.

JEL: K34

TRANSFER OF A SOLE TRADER PROPRIETORSHIP THROUGH TRANSACTION – COMMERCIAL AND TAX ASPECTS

Assist. Prof. Elena Nikolaeva Alexandrova

E-mail: : elalexandrova@uni-svishtov.bg

Department of Law Sciences, Faculty of Industrial and Commercial Business
D. A. Tsenov Academy of Economics, Svishtov

Abstract:

This report provides an analysis of the legal framework of the transfer of a sole trader proprietorship through the deal. Discussed are some controversial issues related to the transfer of public duties in this type of transaction, as well as liability to the transferor. This paper examines the taxation of transactions with a sole trader discussed are cases in which it may be tax evasion. There have been suggestions for improvement and change in legislation concerning the taxation of income of the sole proprietor of transferring his business.

Key words: sole trader, enterprise, taxable income, transfer of public legal obligations, tax deviation.

JEL: K34

ПРЕХВЪРЛЯНЕ НА ПРЕДПРИЯТИЕТО НА ЕДНОЛИЧНИЯ ТЪРГОВЕЦ ЧРЕЗ СДЕЛКА – ТЪРГОВСКОПРАВНИ И ДАНЪЧНОПРАВНИ АСПЕКТИ

Ас. Елена Николаева Александрова

e-mail: elalexandrova@uni-svishtov.bg

Катедра „ Правни науки “, факултет „ Производствен и търговски бизнес“
Стопанска академия „ Д. А. Ценов“

Въведение

Целта на настоящата разработка е да се разгледа и анализира общата правна уредба на прехвърлянето на предприятието на едноличния търговец (ЕТ) чрез сделка съгласно Търговския закон (ТЗ)¹, както и да се акцентира върху особеностите на данъчното облагане в резултат на този вид сделки. **Обект** на научната разработка е нормативната уредба на сделките с предприятието на ЕТ съгласно действащото търговско и данъчно законодателство у нас. **Предмет** на статията са търговските и данъчните аспекти на прехвърлянето на предприятието на ЕТ чрез сделка. За постигането на така формулираната цел в разработката са поставени следните задачи:

- изследване на правните последици при прехвърляне предприятието на ЕТ в двете хипотези – без заличаване и със заличаване от търговския регистър и разглеждане на някои специфични проблеми при прехвърляне на публичноправните задължения на ЕТ;
- изясняване на особеностите при формирането на данъчния облагаем доход при този вид сделки и обсъждане на дискуссионни въпроси, свързани с обема на отговорността на отчуждителя;
- анализиране на възможните хипотези за отклонение от данъчно облагане при сделки с прехвърляне на предприятието на ЕТ.

Актуалността на темата се обуславя от сравнително често срещаната в практиката реализация на този вид сделки и някои проблеми, които се идентифицират във връзка с облагането на доходите на ЕТ от прехвърляне на предприятието му. Разгледана и анализирана е съдебна практика в тази насока, като са направени предложения за промяна с цел усъвършенстване на законодателната уредба.

1. Обща характеристика на прехвърлянето на търговското предприятие на ЕТ.

Правната уредба на търговското предприятие и сделките с него се съдържа в ТЗ. Съгласно разпоредбата на чл. 15, ал. 1 от ТЗ предприятието се определя като съвкупност от права, задължения и фактически отношения. В състава му могат да влизат различни субективни права и правни задължения: вещни права, облигационни права и задължения, ценни книги, публичноправни задължения, права и задължения по трудови договори, права върху обекти на интелектуална собственост. Специфично място в състава му заемат правото на фирма, правото на търговска марка, както и фактическите отношения.

¹ Търговски закон, обн. в ДВ, бр. 48 от 18 юни 1991 г., посл.изм. и доп. ДВ бр.13 от 16 февруари 2016 г.

Търговското предприятие е обект, а не субект на правни отношения. Субект на правото е търговецът, а не предприятието, на което той може да бъде собственик, наемател, заложен кредитор и пр. Предприятието като обект може да бъде предмет на различни видове сделки и на породените от тях правни отношения.² Търговското предприятие не следва да се отъждествява с търговското имущество като съвкупност от права и задължения с пряк стойностен характер. Предприятието е по-широкото понятие и включва в себе си имуществото.

ТЗ урежда в чл. 15, ал. 1 изрично възможността предприятието на търговеца да бъде прехвърляно чрез сделка. Императивно е определена и формата за действителност на прехвърлянето, а именно – сделката следва да е извършена в писмена форма с нотариална заверка на подписите на страните. Това изискване се отнася до предприятието на всеки търговец, включително и това на ЕТ. В конкретния случай се имат в предвид сделките с облигационно-вещно действие, както възмездни, така и безвъзмездни³ като договор за продажба, замяна, дарение, даване вместо изпълнение, апортиране в търговско дружество, завещание. По аргумент за по-силното основание са допустими и сделки с търговското предприятие, които нямат транслативен характер, а пораждаат само облигационни действия. Пример за такива сделки са договора за наем, аренда, заем за послужване, лизинг, залог и пр., като някои от тях са изрично уредени или посочени от законодателството (залог, лизинг).⁴

Предмет на прехвърлителната сделка с предприятие може да е както предприятието като цяло, така и част от него, а не отделните, включени в него, елементи. Обект на всяка сделка е съвкупността от имуществени права, задължения и фактически отношения, поради което предприятието може да бъде третирано като своеобразна вещ със собствено съдържание и стойност.⁵ Страните по сделката могат да приложат списък на елементите на предприятието, но по своя характер той няма задължително и обвързващо значение. Непосочването на елемент не означава, че същият е изваден от състава на съвкупността. Единствено изключение от това правило касае правото на търговска фирма. Прехвърлянето му не се предполага, а следва да бъде изрично уговорено. Това следва както от самата специфика на правото на търговска фирма, така и правилото на чл. 60, ал. 1 от ТЗ, а именно: фирмата на ЕТ може да се прехвърля на трето лице само заедно с предприятието му, като съгласието за прехвърляне на фирмата трябва да бъде дадено съобразно чл. 15, ал. 1 на ТЗ. Фирмата се прехвърля само като елемент на предприятието, но не и като индивидуализиращ белег на търговеца. Допустимо е той да продължи да използва вписаната си фирма, тъй като тя ще се различава от тази на правоприменика, който следва да включи своето търговско име във фирмата на придобитото търговско предприятие.⁶

Когато с договора се прехвърля правото на собственост върху недвижим имот или се учредява ограничено вещно право върху такъв, договорът се вписва и в Службата по вписванията (чл. 16, ал. 4 от ТЗ). Могат да бъдат прехвърляни всички видове права - право на собственост и ограничени вещни права (без правото на ползване по смисъла на чл. 56 от Закона за собствеността), вземания

² Вж. **Стефанов, Г.**, Основи на търговското право, В. Търново, 2012, с. 48.

³ Вж. **Решение 642/2006 г.** II т.о. на ВКС.

⁴ Вж. **Стефанов, Г.**, Цит.сър., с. 51.

⁵ Вж. **Ланджев Б.**, Търговско право обща част, София, 2009, с. 52.

⁶ Вж. **Стефанов Г.**, Търговско право, В. Търново, 2005, с.52.

по различни видове договори, дялови участия и т. н., освен изрично непрехвърлимите по силата на нормативен акт - различни видове разрешения и лицензии, концесионни права и др. В предмета на прехвърлителната сделка се включват и наличните към момента на прехвърлянето задължения (с настъпил или ненастъпил падеж) и фактически отношения - водени преговори, взаимоотношения с клиенти, създаване на партньори, търсене на стокови ресурси и други.

Отделни елементи е допустимо да бъдат изключени от предприятието при извършване на прехвърлителни сделки, при условие, че това няма да наруши съвкупността като предмет на договора и я превърне в отделни елементи. Изключването на елемент от съвкупността изисква същия да бъде индивидуализиран, а непрехвърлянето му да не води до нарушаване или затрудняване на нормалната експлоатация на предприятието. Изваждането на елемент от състава на предприятието обаче не може да бъде неограничено. В противен случай това би довело до изпразване съдържанието на договора за продажба на търговско предприятие и на практика ще се трансформира в обикновена продажба на вещ, обикновено заместване в дълг или цесия. На прехвърляне подлежат също така права и задължения по граждански сделки, ако те са свързани с търговското предприятие. Нормативно уредена е възможността за прехвърляне на права и задължения, произтичащи от трудови правоотношения, от отчуждителя към правоприемника (чл. 123 от Кодекса на труда).

Възниква въпросът: възможно ли е да се прехвърлят идеални части от предприятието, респективно реални части. В правната литература се дава положителен отговор и за двете възможности.⁷ Идеални части се прехвърлят по аргумент за по-силното основание от възможността да се прехвърля цялото предприятие⁸. Що се отнася до хипотезата за прехвърляне на реални части от предприятието (вътрешно обособена съвкупност от права, задължения и фактически отношения), тя се подкрепя както от разпоредбите на чл. 15, ал. 2 от ТЗ, така и от текста на чл. 236, ал. 2, т. 1 от ТЗ, които визират прехвърляне на “цялото предприятие”, от което се прави изводът за прехвърляне и на части от него. В този смисъл е и разпоредбата на чл. 51, ал. 1 от Наредба № 1 за водене, съхраняване и достъп до Търговския регистър⁹, който изисква подлежащите на вписване обстоятелства относно прехвърлянето на търговско предприятие да бъдат посочени в заявление по образец съгласно Приложение № В1, което в код 600 изрично предвижда възможността за вписване на “частично прехвърляне на търговското предприятие”. Изследвайки правната природа на предприятието, следва да се приеме, че реална част на търговското предприятие може да се прехвърля при условие, че е счетоводно обособена.

По отношение на страните по договора за прехвърляне на предприятие възниква въпросът следва ли те да притежават търговско качество към момента на сключване на сделката. Изхождайки от правилото на чл. 16, ал. 1 от ТЗ те трябва да бъдат търговци, тъй като е налице изискване вписването на прехвърлянето на търговското предприятие да бъде извършено както по партидата на отчуждителя, така и по тази на правоприемника. Аргумент в полза

⁷ Вж. **Герджиков Ог.**, Коментар на Търговския закон, книга първа, (чл.1-112), София, 2007, с.123.

⁸ Вж. **Калайджиев А.**, Търговско право, обща част, София, 2010, с. 67.

⁹ Наредба № 1 от 14 февруари 2007 г. за водене, съхраняване и достъп до Търговския регистър, обн. ДВ. бр.18 от 27 февруари 2007г., посл. изм. и доп. ДВ, бр.53 от 27 юни 2014 г.

на тази теза може да се извлече и от нормата на чл. 16а, ал. 1, който предвижда, че 6-месечния срок за отделно управление започва да тече от вписването на прехвърлянето. Според някои автори¹⁰ е съвсем логично и двете страни по договора да бъдат търговци, защото целта на придобиването на едно търговско предприятие е именно по-нататъшното развитие на предприятието като стопанска единица.

Според други автори приобретателят може и да не е търговец. Тази теза се споделя и в настоящото изложение. Авторите¹¹, които подкрепят това становище, се аргументират по следния начин: изискването за вписване (чл. 16, ал. 1 от ТЗ) следва да е задължително само ако приобретателят е търговец и за него се води електронно досие в регистъра. Ако за правоприменика не се води дело, вписването няма къде да се отрази¹². От друга страна законът не конкретизира, че срокът по чл. 16а, ал. 1 започва да тече от вписването по партидата на правоприменика, а използва формулировката “вписването на прехвърлянето”, от което може да се направи извода, че е достатъчно прехвърлянето да бъде отразено само по партидата на отчуждителя, който по дефиниция е търговец.

Становището, че правоприменикът може и да не бъде търговец, следва да бъде предпочетено, и с оглед на това, че по този начин се разширява кръга на потенциалните правоприменици. Когато правоприменикът на предприятието на ЕТ е физическо лице, което няма търговско качество и продължи търговията, той следва да придобие търговско качество на основание чл. 1, ал. 3 от ТЗ. За него възниква задължението да се впише като ЕТ в 7-дневен срок от вписването на придобиването на търговското предприятие (чл. 6, ал. 2 от Закона за търговския регистър). Възможна е и обратната хипотеза – правоприменикът да спре да извършва по занятие търговски сделки или да се откаже от търговския начин на организация на предприятието, тъй като липсва както легално, така и практическо изискване, че предприятието се прехвърля с цел да продължи да се развива като стопанска единица. Още един аргумент в подкрепа на това становище е, че след като предприятието на ЕТ може да се наследява, а наследниците може да не са търговци, то по аналогичен начин следва да се третира и прехвърлянето на лица, непритежаващи качеството търговец.

ЕТ може да прехвърли предприятието си на еднолично дружество с ограничена отговорност, чийто едноличен собственик на капитала е същото физическо лице. В конкретния случай прехвърлянето на предприятието по своята правна характеристика е комплексен договор, който обхваща редица единични сделки, които нямат самостоятелно значение, има транслативен ефект, но няма за правна последица преобразуването на дружеството по смисъла на чл. 261 [от](#) ТЗ. ЕТ цели прехвърлянето на своето предприятие, но не и своето преобразуване и прекратяването, произтичащо от него. Докато при преобразуването по правило като правна последица за дружеството е неговото прекратяване в първоначалния му вид и образуването на друго, правоприменик на първото, то при прехвърлянето на търговското предприятие на ЕТ това не е задължително. Аргумент в подкрепа на този извод е разпоредбата на чл. 16, т. 1 ТЗ, според която прехвърлянето на предприятие се вписва в търговския регистър по партидата на отчуждителя и на правоприменика. Логическото

¹⁰ Вж. Ланджев Б., Цит.сър. с. 54.

¹¹ Вж. Калайджиев А., Търговско право, обща част, с. 65-66; и Герджиков О., Коментар на Търговския закон, част първа (чл.1-112), с. 125.

¹² Вж. Калайджиев А., Търговско право, първа част, София, 2010, с. 66.

тълкуване на тази норма налага извода, че законът не свързва прехвърлянето на предприятието задължително с преобразуване на отчуждителя, съответно неговото прекратяване и свързаното с това заличаване на партидата му във фирмения регистър, а точно обратното. ЕТ запазва своята фирма и в един последващ момент може да придобива права и задължения и да извършва търговска дейност по смисъла на чл. 1, ал. 1 от ТЗ, тъй като не е загубил качеството си на търговец. В този случай няма преобразуване на ЕТ в търговско дружество. Причината за това е, че и след прехвърлянето на своето предприятие той е съхранил своята правосубектност, макар и да е налице липсата на предприятие като носител на комплекс от права и задължения.¹³

Прехвърлянето на част или на цялото предприятие на ЕТ не води автоматично до заличаването му от търговския регистър. ТЗ императивно е уредил хипотезите, при които следва заличаване от регистъра (чл. 60а). Разпоредбата на точка 1 от цитирания член гласи, че заличаване следва при прекратяване на дейността или при установяване на местожителство на ЕТ в чужбина, и то не служебно, а въз основа на подадено от него заявление. Следователно самото прехвърляне на съвкупността от права, задължения и фактически отношения може да е само една възможност за прекратяване на дейността на ЕТ, но не и задължителна предпоставка за това. Фактическото прекратяване на дейността на ЕТ поражда неговото задължение да се заличи като търговец, тъй като той губи своята индивидуализация в търговския оборот, респективно отпада неговата правосубектност. Дори и при този случай, ако ЕТ не подаде заявление за заличаване, той ще продължи да съществува като привиден търговец.

Отчуждителят може да запази предприятието си, дори да продължи да извършва дейност, конкурентна на прехвърленото. В договора за прехвърляне на търговското предприятие може да бъде включена клауза, съгласно която прехвърлителят се задължава да не извършва конкурентна дейност на тази на прехвърленото предприятие. За целта конкуренционната клауза е необходимо да бъде ограничена по предмет, време и място. Тя следва да е нищожна, в случай, че прехвърлителят се е задължил изобщо да не извършва търговска дейност. Целта на тази клауза е да се елиминира възможността на отчуждителя да продължи да сключва сделки с клиентелата (част от фактическите отношения), която заедно с предприятието е прехвърлена и принадлежи вече на приобретателя. Някои автори застъпват тезата, че клаузата за въздържане от конкурентна дейност е *intuitu personae*, поради което не ангажира наследниците на ЕТ или неговите правоприменници¹⁴.

2. Проблеми, свързани с прехвърлянето на публичноправните задължения на ЕТ при прехвърляне на предприятието му.

От съществено икономическо и правно значение е въпросът за отговорността при прехвърлянето на предприятието на ЕТ чрез сделка. Съгласно чл. 15, ал. 3 от ТЗ при прехвърляне на предприятие, ако няма друго споразумение с кредиторите, отчуждителят отговаря за задълженията солидарно с правоприменника до размера на получените права. Така формулирана обаче разпоредбата не е достатъчно ясна. Обстоятелството, че прехвърлителят

¹³ Решение № 104 от 25.10.1996 г. по ф. д. № 216/1995 г., V гр. о. на ВС.

¹⁴ Вж. Стефанов Г., Търговско право, В. Търново, 2005, с.64; Калайджиев А., Търговско право, обща част, София, 2010, с. 73.

получава цена, както и необходимостта да бъде защитен интересът на неговите кредитори (чл. 263 л, ал. 1, изр. 2 от ТЗ, чл. 16а от ТЗ), дават основание някои автори да направят извода, че отговорността на отчуждителя е ограничена до размера на стойността на включените в търговското предприятие активи към момента на прехвърлянето му¹⁵. Част от съдебната практика отказва да признае действителността на прехвърлянето на предприятието, а заедно с него и на публичноправното задължение, ако в предприятието липсват активи. Така в решение № 8368 от 18.10.2004 г. по адм. д. № 3112/2004 г. I отделение на ВАС е приело, че договорът за прехвърляне на предприятие на ЕТ е нищожен поради липса на предмет и е насочен единствено към прикриване на счетоводната отчетност на отчуждителя, тъй като в предприятието няма активи¹⁶. ***Считам, че това становище на практиката няма нормативно основание и поради това не следва да се подкрепя. Предприятието е съвкупност, която не е изключено да се състои само от задължения, и договорът не следва да се приема за нищожен.***

В търговското предприятие на ЕТ се включват не само частноправни, но и публично правни задължения. Доколкото в ТЗ не е предвидено изключение относно публичноправните задължения на ЕТ, те също следва да са част от неговото предприятие. Законодателят не е провел разграничение между публичноправните задължения на ЕТ, които са част от неговото предприятие, и тези които не се включват в предприятието. Въпросът не е позитивно правно уреден, но следва да се приеме, че публичноправните задължения, които са свързани с упражняваната търговска дейност, са елемент от търговското предприятие¹⁷. В този смисъл е и Тълкувателно решение № 2 от 27.12.2001 г. по тълк.гр.дело № 2 от 2001 г. на ОСГК на ВКС¹⁸.

При прехвърляне на търговското предприятие на ЕТ, неговите публични задължения, възникнали до датата на вписване на продажбата, остават дължими от физическото лице - собственик на ЕТ. Аргументи в тази насока са и разпоредбите на чл. 14, т. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)¹⁹, чл. 3, т. 1 във връзка с чл. 26 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ)²⁰, където изрично е визирана лична отговорност за данъка върху доходите на физическите лица, както и трайно установената съдебна практика.²¹ Наред с личната отговорност на физическото лице ЕТ, в чл. 124, ал. 2 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)²², е предвидена солидарна отговорност за правопреемника на предприятието на ЕТ.

¹⁵Вж. **Марков, М.** Коментар на промените в Търговския закон, С., 2003, с.30.

¹⁶Вж. **Калайджиев А.**, За прехвърлянето на публичноправните задължения на едноличния търговец при прехвърляне на търговското му предприятие, сп. Търговско право, 2007, бр.3, с.259.

¹⁷Вж. **Калайджиев А.**, За прехвърлянето на публичноправните задължения на едноличния търговец при прехвърляне на търговското му предприятие, сп. Търговско право, бр. 3, 2007 г., стр.260.

¹⁸Вж. т.1 от ТР № 2/27.12.2011 г. на ОСГК на ВКС.

¹⁹Данъчно – осигурителният процесуален кодекс, обн. ДВ бр. 105 от 29 декември 2005 г., посл. изм. и доп. ДВ бр. 62 от 09 август 2016 г.

²⁰Закон за данъците върху доходите на физическите лица, обн. ДВ бр. 95 от 24 ноември 2006 г., посл. изм. и доп. ДВ бр. 32 от 22 април 2016 г.

²¹Вж. Решение № 10777 от 02.11.2006г., Решение № 74 от 04.01.2006г. на ВАС и Решение № 1478 от 12.02.2007г. на ВАС.

²²Закон за корпоративното подоходно облагане, обн. ДВ бр. 105 от 22 декември 20015 г., посл. изм. и доп. ДВ. бр.32 от 22 април 2016г.

Съгласно нормата на чл. 124, ал. 2 от ЗКПО, правопреемникът отговаря солидарно за всички задължения по този закон, възникнали до момента на прехвърляне на предприятието и произтичащи, както от граждански сделки, така и за задълженията по ЗКПО, възникнали в резултат на дейността на ЕТ. Условието, регламентирано в чл. 15, ал. 3 от ТЗ, „ако няма друго споразумение с кредиторите“, което законодателят е предвидил като отрицателна предпоставка за възникване на солидарната отговорност, е неприложимо при задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски, възникнали до момента на прехвърлянето. Изрична забрана е уредена по отношение на цесията на публичноправни вземания в чл. 190²³ от ДОПК. И съдебната практика е безспорна в това отношение²⁴, а именно не се допуска само прехвърляне на отделен публичен дълг с договор²⁵.

Обемът на солидарната отговорност на правопреемника на предприятието е до размера на получените от него права. Този извод се налага както от разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ЗКПО, така и от правилата на правопреемството, съгласно които правопреемникът отговаря за задълженията на своя праводател до размера на получените права. В конкретния случай използваното в чл. 15, ал. 3 от ТЗ и в чл. 124, ал. 2 от ЗКПО понятие „получените права“ при прехвърлянето на предприятието на ЕТ следва да се тълкува в смисъл на всички имуществени и неимуществени права в патримониума на предприятието, към които не се включват задълженията.

Съгласно чл. 15, ал. 1, изр. 2 от ТЗ отчуждителят следва да уведоми кредиторите и длъжниците за извършеното прехвърляне. Уведомяването е необходимо, защото с прехвърлянето на предприятието се променя кредиторът, а длъжниците следва да знаят на кого да изпълнят. Поради същата причина се налага уведомяването и на кредиторите. В случая съгласието на кредиторите (по аналогия на чл. 102, ал. 1 от ЗЗД) не е необходимо, защото отчуждителят и правопреемникът отговарят солидарно (чл. 15, ал. 3 от ТЗ). Уведомяването е едностранно изявление, целящо известяване на длъжниците и кредиторите за извършеното прехвърляне на търговското предприятие на друго лице. То е неформално, без изрично установено от закона съдържание. Уведомлението не е елемент от фактическия състав, пораждащ действие между страните. Търговското предприятие преминава със сключването на договора. Значението на уведомяването е с оглед на третите лица – длъжници и кредитори на отчуждителя, правопреемниците на отчуждителя и кредиторите на правопреемника. Значение на уведомяване имат също така и получаването на препис от исковата молба на правопреемникът срещу длъжника на отчуждителя, както и вписването на прехвърлянето в търговския регистър.

Поемането на публичноправно задължение, включено в търговското предприятие на ЕТ, поражда действие спрямо публичния възискател след уведомяване на последния. Това следва както от нормата на чл. 77, ал. 1 от ДОПК, така и от съдебната практика, която не признава действието на

²³Вж. Чл. 190. (1) Забранява се цесията на публични вземания.; (2) Забранява се цесията на вземания на задължените лица по чл. 128, ал. 1 и на други вземания от надвнесени публични задължения.

²⁴Вж. Решение № 3179/24.03.2006 г. по адм.дело № 5920/2005 г. на I отделение на ВАС.

²⁵Вж. **Калайджиев А.**, За прехвърлянето на публичноправните задължения на едноличния търговец при прехвърляне на търговското му предприятие, сп. Търговско право, 2007, бр.3, с.260.

поемането на публичния дълг от кредитора, ако липсва подобно уведомление²⁶. Това разрешение не може да бъде споделено в случаите, при които е извършено вписване на прехвърлянето в търговския регистър²⁷.

До изменението на чл. 15, ал. 3 от ТЗ през 2003 г., когато отговорността на отчуждителя на предприятието беше уредена като ограничена, отчуждителят следваше да отговаря солидарно и неограничено за всички задължения, включени в състава на предприятието в рамките на общите давностни срокове. Преди тази промяна и съдебната практика приемаше, че ЕТ дори и да е прехвърлил търговското си предприятие, отговаря пред кредиторите за всичките си задължения, включително и за тези с публичноправен характер, възникнали преди прехвърлянето. Кредиторите можеха да искат плащане на възникналите преди прехвърлянето на предприятието задължения както от всички длъжници, така и от един от тях, независимо дали е приобретател или отчуждител на предприятието²⁸.

Солидарната отговорност, въведена чрез нормата на чл. 15, ал. 3 от ТЗ, е уредена императивно, поради което същата не може да бъде отменена със споразумение между отчуждителя и правоприменика. Солидарната отговорност на отчуждителя може да отпадне само при споразумение между него и кредитора²⁹. Солидарността е основание органите на приходната администрация да претендират изпълнението на всяко публично задължение, възникнало преди прехвърлянето на предприятието, както от отчуждителя, така и от приобретателя. По същата причина, ако спрямо отчуждителя на предприятието е налице образувано изпълнително дело за събиране на публични задължения, предприетите действия по принудителното събиране не се отменят или прекратяват, а запазват своята правна валидност и по отношение на приобретателя.

Заличаването от търговския регистър на отчуждителя на предприятието (ЕТ), респективно изгубване на търговското му качество, не води до отпадане на отговорността на това лице за задълженията му, възникнали докато е упражнявало дейност като ЕТ. Признаването на търговско качество на физическото лице на практика води до разширяване на неговата гражданска правосубектност. По този начин признатата и гарантирана от закона възможност на физическите лица с лични действия да придобиват и упражняват граждански права и да поемат граждански задължения, се разширява като за тях се открива възможността да се конституират като субекти и в търговски правоотношения. Нов правен субект не възниква. Това е становище възприето както от теорията, така и от съдебната практика. Върховният касационен съд е приел в определение № 389/10.06.1997 г. по гр.д. № 269/1996 гр.д. V г. о., че с регистрирането си като ЕТ физическото лице не придобива правосубектност, различна от тази, която притежава физическото лице. Регистрацията на едно лице като ЕТ му дава права на търговец, но тя не раздвоява физическото лице в две различни негови качества. Прекратяването на дейността като търговец и заличаването от търговския регистър не води до погасяване на задълженията, които лицето е поело докато е било вписано като ЕТ, т.е отговорността за тези задължения продължава да се носи от физическото лице, независимо от това, че

²⁶ Вж. Решение № 1562 от 21.02.2005 г. по адм.д. № 5721/2004 г. на IV отд. на ВАС; Решение № 134 от 09.01.2003 г. по адм. д. № 5845/2002 г. на I отд. на ВАС.

²⁷ Вж. **Калайджиев А.**, Търговско право, обща част, София, 2010, с.77.

²⁸ Вж. Решение № 7264 от 30.06.2006 г. по адм.дело № 9197/2008 г. на I отд. на ВАС.

²⁹ Вж. Решение № 40 от 04.01.2006 г. по адм.дело № 6010/2005 г. на I отд. на ВАС.

то вече не притежава качеството търговец³⁰. Поради тази причина органите по приходите могат да съставят ревизионен акт и на отчуждителя на търговското предприятие, независимо от това, че регистрацията му като ЕТ е била заличена.

3. Данъчноправни аспекти на прехвърлянето на предприятие на ЕТ чрез сделка

3.1. *Формиране на облагаемия доход при прехвърляне на предприятие на ЕТ*

В съвременните динамично развиващи се обществени и икономически отношения съществено място заема процесът на търсене на баланс между фискалните интереси на държавата, осъществявани чрез законодателната рамка, целяща една адекватна данъчна политика, свързана с повишаване на постъпленията в бюджета, оптимизиране събираемостта на данъчните задължения и насърчаване на инвестициите от една страна и с интересите на стопанските субекти, свързани с планирането на тяхната дейност, отчитане на резултатите от нея и финансовия им стабилитет и просперитет. В тази връзка правната уредба, регламентираща данъчното облагане на доходите от прехвърляне на предприятие на ЕТ чрез сделка е от особено значение и актуалност.

Съгласно чл. 8, ал. 4 от ЗДДФЛ доходът от прехвърляне на предприятие на ЕТ, регистриран в Република България, е доход от източник в страната, без значение дали прехвърлителя е местно лице.³¹ Облагаемият доход, придобит от прехвърляне на предприятие на ЕТ чрез сделка, се урежда от данъчното ни законодателство в следните две хипотези:

- Доход от стопанската дейност на ЕТ – в случаите на прехвърляне на предприятието без заличаване от търговския регистър;
- Доход от прехвърляне на права или имущество – в случаите на прехвърляне на предприятието със заличаване на ЕТ от търговския регистър.

Съгласно търговското ни законодателство след прехвърлянето на предприятието си ЕТ може да прекрати търговската си дейност, в резултат на което за него ще възникне задължението по силата на чл. 60а, т. 1 от ТЗ да се заличи от търговския регистър чрез подаване на заявление. Другата възможност е ЕТ да извърши прехвърляне на търговското си предприятие, но да продължи да извършва търговска дейност. Поради тази причина данъчното законодателство третира по различен начин дохода от прехвърляне на предприятието в двете хипотези - със и без заличаване на търговеца от Търговския регистър. Съгласно нормата на чл. 10, ал. 1 от ЗДДФЛ доходите от стопанска дейност като ЕТ и доходите от прехвърляне на права или имущество са от различен източник. Систематично законодателят ги е обособил като различни видове доход съответно в точка 2 и точка 5 на същата разпоредба. Предвид това и с оглед на изискването на чл. 16, ал. 1 от същия закон, правилата за определяне както на облагаемия доход, така и на данъчната основа при прехвърляне на предприятието на ЕТ чрез сделка без заличаване от търговския

³⁰Вж. Определение №316/26.05.2009 г. по ч.т.д.№ 240/2009год. ВКС, II г.о., Определение № 367/02.06.2011 г. по т.д. № 907/2010 г., ВКС II г.о.,Определение от 08.10.2007 г. на ВКС по ч.гр.д. № 331/007 г., II г.о. и др.

³¹Следва да се направи уточнението, че в цитирана разпоредба се касае само за търговската регистрация на едноличния търговец, а не за данъчната му, която се явява последваща на тази в търговския регистър.

регистър, са различни от тези, приложими при прехвърляне на предприятието с последващо заличаване на търговеца.

При определянето на облагаемия доход, при прехвърляне на предприятието на ЕТ без заличаване от търговския регистър, е приложим текстът на чл. 26, ал. 1 от ЗДДФЛ – облагаемият доход от стопанска дейност като ЕТ е формираната по реда на ЗКПО данъчна печалба, включваща и финансовия резултат от прехвърляне на предприятието на ЕТ без заличаване от търговския регистър. Съгласно чл. 18, ал. 2 от ЗКПО данъчната печалба е положителният данъчен финансов резултат, получен при преобразуването на счетоводния финансов резултат, като преобразуването се извършва по реда на част II от ЗКПО. Следователно в данъчната печалба следва да се включи и финансовият резултат, съответно печалба или загуба, реализиран при осъществяване на сделка, при която се прехвърля предприятието на ЕТ без заличаване от регистъра. В случая се приема, че физическото лице - ЕТ след сделката не е преустановило дейността си, поради което за данъчни цели сделката по чл. 15 от ТЗ се разглежда като сделка, свързана с осъществяваната от него търговска дейност, което респективно изисква тя да бъде отразена в счетоводната му отчетност. Доколкото приложимият ЗДДФЛ не регламентира специални правила, касаещи формирането на финансовия резултат от сделката за прехвърляне на предприятието на ЕТ, следва да бъдат приложими общите принципи възприети от Закона за счетоводството и ЗКПО.

По различен начин данъчното законодателство разглежда прехвърлянето на предприятието на ЕТ със заличаване от търговския регистър. В случая се касае не за доход от стопанска дейност на ЕТ, а за доход от прехвърляне на права или имущество (чл. 10, ал. 1, т. 5 от ЗДДФЛ). Определянето на облагаемия доход в този случай се извършва по реда на чл. 33, ал. 11 от ЗДДФЛ. Зачиването като правна последица от прехвърлянето на предприятието е пречка облагаемият доход да се определи въз основа на разпоредбите на ЗКПО, приложими спрямо прехвърляне без заличаване на търговеца.

Когато прехвърлянето на предприятието води до прекратяване на дейността на търговеца и възниква задължение същият да бъде заличен от търговския регистър, облагаемият доход от тази сделка представлява положителната разлика между определената с договора продажна цена и собствения капитал на предприятието³². Определената с договора цена може да е по-голяма, по-малка или равна на собствения капитал на предприятието. Данъкът ще е дължим, ако разликата е положителна величина - т. е. определената в договора цена превишава собствения капитал на предприятието. В случай че разлика няма или е отрицателна величина, липсва облагаема данъчна основа, върху която да бъде начислен данък и следователно такъв не се дължи³³.

32 Собственият капитал е разликата между балансовата стойност на активите и балансовата стойност на пасивите на предприятието на едноличния търговец - § 1, т. 32 от Допълнителните разпоредби на ЗДДФЛ. Законът ползва терминологията от счетоводното законодателство, като понятията актив и пасив са определени съответно в точка 4.1 и 4.2 от Общите разпоредби на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия.

33 Вж Цветкова Л., Данъчно третиране на доходите от прехвърляне на предприятие на ЕТ чрез сделка. // *Актив*, септември 2007, с.18.

Съществен момент при прилагането на чл. 33, ал. 11 от ЗДДФЛ е определянето на конкретната дата на придобиване на дохода, реализиран от сделката при прехвърляне на предприятието. На основание чл. 11, ал. 4 от закона доходът се смята за придобит на датата на вписване на прехвърлянето със заличаване на ЕТ. Нормата на ал. 4 се явява специална по отношение на ал.1, т. 1 от същия член от което следва, че датата на придобиване на дохода е датата на вписване на прехвърлянето със заличаване по партидата на ЕТ, а не датата на плащане на уговорената в договора за прехвърляне на предприятието на ЕТ цена.

На основание чл. 16, ал. 1 от ЗДДФЛ облагаемият доход и данъчната основа се определят за всеки източник на доход поотделно съгласно разпоредбите на този закон. При определяне на годишната данъчна основа за доходите от прехвърляне на предприятие на ЕТ се спазват правилата, относими към реда за формиране на облагаемия доход от съответния вид, т.е дали става въпрос за доходи от стопанска дейност на ЕТ или за доходи от прехвърляне на права или имущество. Следователно и при определянето на годишната данъчна основа от значение е дали след прехвърлянето на предприятието на ЕТ последният е запазил търговската си правосубектност и е продължил да извършва търговска дейност или е преустановил същата и е последвало заличаване от търговския регистър.

В хипотезата, при която за ЕТ не възниква задължението за заличаване от търговския регистър (не са налице предпоставките на чл. 60а от ТЗ) доходът от прехвърляне на предприятие се третира като доход от стопанската дейност на ЕТ. От своя страна определянето на годишната данъчна основа се извършва по общия ред, установен в чл. 28 от ЗДДФЛ. Съгласно цитираната разпоредба годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като ЕТ следва да се определи като облагаемият доход, формирано по реда на чл. 26 от ЗДДФЛ се намали с вноските, които ЕТ е задължен да прави в качеството му на самоосигуряващо се лице съгласно осигурителното ни законодателство (вноските по реда на Кодекса за социално осигуряване и Закона за здравното осигуряване).

Когато ЕТ бъде заличен от търговския регистър, а доходът от сделката с предприятието му се определя като доход от прехвърляне на права или имущество, годишната данъчна основа се формира по реда на чл. 34 от ЗДДФЛ. Тя следва да е равна на облагаемия доход от прехвърляне на права или имущество, формиран съгласно чл. 33 от същия закон, придобит през течение на данъчната година. Видно от цитирания текст липсва правна възможност облагаемия доход от този вид да бъде намален с вноските, които самоосигуряващото се лице е задължено да прави за своя сметка по реда на КСО и ЗЗО. Би могло да се препоръча законодателят да промени това положение, като се уеднакви принципът на формиране на годишната данъчна основа при реализирани доходи от стопанска дейност и доходи от прехвърляне на права или имущество, т.е. се предостави еднаква възможност на данъчни субекти от една и съща категория – еднолични търговци, да приспадат от годишната данъчна основа осигурителните и здравноосигурителните вноски, направени за тяхна сметка. По този начин ще бъде спазен един от принципите на данъчното облагане, а именно - принципа на еднаквото прилагане на данъчните закони – едни и същи лица да се облагат по един и същ или сходен начин.

Независимо от реда, по който е определена годишната данъчна основа, доходите от прехвърляне на предприятието на ЕТ се включват при формирането

на общата годишна данъчна основа и съгласно чл. 17 от ЗДДФЛ и могат да се намаляват с установените в този закон данъчни облекчения, редът и условията за което са предвидени в глава IV „Данъчни облекчения“.

3.2 Деклариране на дохода и внасяне на данъка при прехвърляне предприятието на ЕТ

От значение за изясняване на данъчноправните аспекти на прехвърлянето на предприятието на ЕТ е нормативното решение по ЗДДФЛ относно декларирането на дохода и внасянето на данъка. С влизането в сила на ЗДДФЛ на 01.01.2007 г. и отменянето на ЗОДФЛ на практика значително се опростиха административните процедури и правила, регламентиращи декларирането на доходите на физическите лица и в конкретния случай – декларирането на дохода от прехвърляне на предприятие на ЕТ. Данъчно задължените лица – еднолични търговци в случай на прекратяване на дейност по чл. 27 от отменения ЗОДФЛ (отм.) и при прехвърляне на предприятието си чрез сделка бяха задължени на основание чл. 45 да подадат данъчна декларация в едномесечен срок от датата на прекратяването. Самото данъчно задължение се определяше съгласно правилата на чл. 27 от ЗОДФЛ (отм.), а именно - в случай на прекратяване на стопанската дейност при прехвърлянето на предприятие на ЕТ - към датата на вписване на решението за прехвърляне в търговския регистър; при заличаване – към датата на вписване на решението за заличаване от търговския регистър. Така определеното задължение трябваше да бъде внесено в 30-дневен срок от подаване на данъчната декларация по чл.45. Не отпадна обаче задължението за подаване на годишна данъчна декларация по чл. 41 (в срок до 15 април на следващата година), независимо от това, че дейността на ЕТ е прекратена в течение на данъчната година.

Сега действащият данъчен закон значително улеснява и облекчава данъчно задължените лица при декларирането и внасянето на данъка в разгледаните хипотези. На основание чл. 14, ал. 1 от ЗДДФЛ доходите по глава V, към които спадат и доходите от прехвърляне на предприятие на ЕТ се облагат с данък върху общата данъчна основа. Придобитите през годината доходи, подлежащи на облагане, се посочват в годишната данъчна декларация по чл. 50, ал. 1 от закона в срок до 30 април на следващата година. В същия срок е и задължението за внасяне на данъка (чл. 67, ал. 4 от ЗДДФЛ).

4. Отклонението от данъчно облагане при сделки с прехвърляне на предприятието на ЕТ

При осъществяването на прехвърлителни сделки с предприятието на ЕТ могат да възникнат хипотези, които данъчното законодателство разглежда като отклонение от данъчно облагане. На основание чл. 77 от ЗДДФЛ при определяне на задълженията на лицето по този закон следва да се приложат разпоредбите на глава IV от ЗКПО „Предотвратяване на отклонение от данъчно облагане“ и по-конкретно чл. 15 и чл. 16.

Отклонението от данъчно облагане е относително често срещано именно при сделки с прехвърляне на предприятието на ЕТ. Това е относимо както към сделки, сключени между свързани лица при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, така и при сделки между несвързани лица, сключени при

условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане. В практиката често срещана е хипотезата, при която е налице прехвърляне на предприятието на ЕТ на ЕООД, собственост на едно и също физическо лице. В случая съгласно разпоредбите на § 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби на ДОПК се касае за сделка между свързани лица.

Това налага необходимостта от по-задълбочено разглеждане на нормите на чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО, към които препраща чл. 77 от ЗДДФЛ във връзка с отклонението от данъчното облагане. Анализът на правната уредба на отклонението от данъчно облагане, съдържаща се в глава IV, чл. 15 и чл. 16 на ЗКПО цели да даде отговор на въпроса какви са правните последици от отклонението – дали това е отпадане на данъчните задължения въобще поради симулация или заобикаляне на правните норми, плащане на данъци в по-малък размер или законодателят визиращ и двете хипотези. Предвидените в глава IV на ЗКПО нормативни текстове дефинират като отклонение от данъчно облагане не само сделките между свързани лица, но и такива между несвързани лица, когато са налице предвидените в закона предпоставки за това.

Първата хипотеза е налице, когато свързаните лица³⁴ осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчния финансов резултат, отличаващи се от условията между несвързани лица. В този случай следва данъчният финансов резултат да се определи и да се обложи с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица (чл. 15 от ЗКПО). Възниква въпросът какво следва да се разбира под влияние върху размера на данъчния финансов резултат? Най-често това е намаляването на финансовия резултат, което респективно води до по-малкия размер на данъчните задължения. Не е изключено финансовите и търговските взаимоотношения между данъчно задължените субекти да се осъществяват при такива условия, които да доведат до увеличаване на размера на данъчната основа и за двете страни или само за едната, а за другата – до намаляване, пропорционално на нарастването. Ще следва ли в случая, ако при ревизия се установят такива обстоятелства, коригиране в посока намаление на облагаемия обект за едната страна по сделката³⁵. Не е известна практика на приходната администрация да инициира ревизия на отсрещната страна с цел намаляване на данъчното ѝ задължение, когато е установено такова взаимосвързано противоположно влияние върху финансовия резултат на данъчните субекти.

По-нататък нормата на чл. 15 от ЗКПО урежда императивно, че данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Следователно взаимоотношенията между свързаните лица следва да са подчинени на пазарни принципи, на които обичайно се подчиняват взаимоотношенията между несвързаните лица и за данъчни цели сделките между тях следва да бъдат реализирани по пазарни цени. Съгласно [§ 1, т. 14 от ДР на ЗКПО](#) "пазарна цена" е цената по смисъла на [§ 1, т. 8 от ДР на ДОПК](#) и това е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани. С [Наредба № Н-](#)

³⁴ Съгласно § 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

³⁵ Вж. подр. **Димитров, П.**, 2012, Правни аспекти на отклонението от данъчно облагане при корпоративните данъци.// *сп. ИДЕС*, бр.5, с.53-54.

9 от 14.08.2006 г.³⁶ на министъра на финансите се уреждат редът и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.

Самата приходна администрация в редица свои разяснения и указания, счита, че при определяне на пазарните цени за целите на ЗКПО, данъчно задължените лица стриктно следва да се придържат към използване именно на някой от изброените методи за определяне на пазарни цени. В Наредбата е формулирано, при какви условия, кой метод³⁷ може да бъде ползван. Съгласно чл. 62 от Наредба № Н-9/2006 г. органът по приходите анализира определените цени като следва избрания от задълженото лице метод. В случай, че се установи, че избраният от задълженото лице метод не води до резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия, той прилага метод, който съответства на целта по чл. 4 от Наредба № Н-8/14.08.2006 г.³⁸.

От всичко горепосочено следват два въпроса: дали е удачно приходната администрация да действа в условията на оперативна самостоятелност при определянето на пазарните цени с оглед отклонението от данъчно облагане, а не в условията на обвързана компетентност, каквато всъщност ѝ е вменена по закон и до каква степен това е обосновано и адекватно на икономическата логика. Определянето на цените и последващата от това промяна в размера на облагаемия обект не следва да се извършва от органа по приходите механично, а мотивирано, след извършването на подробен анализ за конкретните, обективни условия по дадена правна сделка между данъчно задължените страни. Наредба Н-9/2006 г. регламентира, че методите за определяне на пазарните цени се прилагат въз основа на сравнение между контролирана и съпоставима неконтролирана сделка, като за целта се прилагат факторите, изброени в чл. 6, ал. 1 от Наредба Н-9/2006 г. Въпреки това не е изключено на практика цените да се различават от пазарните, без това да е свързано с отклонение от данъчното облагане, т.е. действително да липсва намерението да се заобиколи данъчния закон, като например пускане на качествено нов или иновативен продукт на пазара на цени по-ниски от пазарните на сходни на тях продукти. В тази насока съвсем **обосновано би било да се допълнят и/или изменят текстовете на някои разпоредби във визирания подзаконов нормативен акт, като се отрази наличието на гореспоменатите хипотези и се предложи различен начин на тяхното данъчно третиране.**

Втората хипотеза, разглеждаща отклонението от данъчно облагане, се съдържа в чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. Тази разпоредба, за разлика от чл. 15, е значително по-ясна. Разширява се кръгът на данъчно задължените лица и наред със сделките между свързани лица се визират и тези между несвързаните. Съгласно текста на нормата в чл. 16, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма. Предвидено в нормата е, че следва да се вземе под внимание този данъчен финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена

³⁶ Наредба Н-9 от 14 август 2006 г. е обнародвана в ДВ бр.70 от 29 август 2006 г.

³⁷ Съгласно чл. 3 от Наредба Н-9/2006 методите за определяне на пазарните цени са следните: метод на сравнимите неконтролирани цени; метод на пазарните цени; метод на увеличената стойност; метод на разпределената печалба; метод на транзакционната нетна печалба.

³⁸ Разяснение на НАП № 1-126 от 15.09.2010 г.

към постигане на същия икономически резултат, без да води до отклонение от данъчно облагане. Яснотата на хипотезата обаче се изчерпва със самата фактическа обстановка кога, при какви условия една сделка между несвързани лица следва да се определи като отклонението от данъчно облагане. По-същественото в случая е дали правната норма е адекватна на икономическата логика, на пазарните принципи и правила. Възниква и въпросът не е ли твърде голяма оперативната самостоятелност на приходната администрация при определянето на данъчния финансов резултат, както и механизмите, по които това да се осъществи. Хиперболизира се принципът на служебното начало и в известна степен се дерогира конституционно установените принципи на свободна стопанска инициатива (чл. 19, ал. 1 от Конституцията на Република България) и на данъчна справедливост (чл. 60 от Конституцията на Република България).

Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО „данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма“. Правните последици от прилагането на този нормативен текст са следните: по отношение на контролните органи визираните в текста на нормата правни сделки се обявяват частично или изцяло за относително недействителни. По-нататък обаче законодателят дава широки правомощия на органите на приходната администрация във връзка с формирането на такъв данъчен финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат без да води до отклонение от данъчно облагане. В случая това ще доведе до санирането на тези относително недействителни правни сделки, но по начин който противоречи на икономическата логика и на по-горе посочените в изложението принципи и начала. Няма яснота какъв трябва да е размерът на отклонението, за да се стигне до заместване на едната сделка с другата.³⁹ Няма ясна дефиниция в закона и на понятието „обичайна сделка“, което създава предпоставки за противоречиво тълкуване. Това изисква ***прецизиране на разгледаните нормативни текстове, както и въвеждането на легални дефиниции на неясните и противоречиво приложими формулировки в закона, касаещи отклонението от данъчно облагане.***

Заклучение

Въз основа на изложеното в статията могат да се направят няколко извода. В българското законодателство по различен начин се уреждат правните последици, които настъпват при прехвърляне предприятието на ЕТ без заличаване и със заличаване от търговския регистър, както от позицията на търговското право, така и тази на данъчното право. Нормативните текстове в ТЗ, уреждащи прехвърлянето на търговското предприятие, дават основание за противоречиво тълкуване на част от нормите, което би могло да доведе до затруднения при тяхното прилагане.

С оглед на това дали при прехвърляне на предприятието си чрез сделка ЕТ се заличава или не от търговския регистър, по отношение на данъчното облагане са предвидени два различни начина за определяне на облагаемия доход и формиране на годишната данъчна основа. Определянето на облагаемия

³⁹ Вж. подр. **Димитров П.**, Правен режим на корпоративното облагане в Република България. Корпоративен данък и данък върху разходите, Свищов, 2012, АИ „Ценов“, стр.110-123.

доход при прехвърляне на предприятието на ЕТ без заличаване от ТР се извършва по правилата на чл. 26, ал. 1 от ЗДДФЛ, който препраща към нормите на ЗКПО, докато при прехвърляне на предприятието на ЕТ със заличаване, придобитият доход се разглежда като доход от прехвърляне на права или имущество и определянето на облагаемия доход се извършва по реда на чл. 33, ал. 11 от ЗДДФЛ.

Целесъобразно би било да се инициират предложения *de lege ferenda*, целящи обединяване на правните нормите, регулиращи данъчното облагане на доходите от прехвърляне на предприятие на ЕТ и в двете хипотези – със и без заличаване от търговския регистър, в един закон - ЗДДФЛ и уеднаквяване на принципа на формиране на годишната данъчна основа в двете разглеждани хипотези.

Използвана литература:

1. Герджиков О., Коментар на търговския закон, книга I, Софи-Р, София, 2007.
2. Димитров, П., Правни аспекти на отклонението от данъчно облагане при корпоративните данъци.// *ИДЕС*, 2012, бр. 5.
3. Димитров П., Правен режим на корпоративното облагане в Република България. Корпоративен данък и данък върху разходите, АИ „Ценов“, Свищов, 2012.
4. Калайджиев А., Търговско право, обща част, ИК „Труд и право“, София, 2010.
5. Калайджиев А., За прехвърлянето на публичноправните задължения на ЕТ при прехвърляне на търговското му предприятие.// *Търговско право*, 2007, бр. 3.
6. Ланджев Б., Търговско право, обща част, София, 2009
7. Марков М., Коментар на промените в Търговския закон, София, 2003.
8. Стефанов Г., Основи на търговското право, Абагар, В. Търново, 2012.
9. Стефанов Г., Търговско право, Абагар, В. Търново, 2005.
10. Цветкова Л., Данъчно третиране на доходите от прехвърляне на предприятие на ЕТ чрез сделка.// *Актив*, 2007, бр. 7.